

企业会计知识更新丛书·第九册

(0371/160)

管 理 会 计

主 编

刘兆云 李铁武

辽宁大学出版社

一九九三年·沈阳

前 言

以《企业财务通则》、《企业会计准则》和一系列行业新会计制度出台为契机,会计制度模式性的转变,拉开了会计改革的序幕。企业会计知识更新迫在眉睫。为了尽快满足社会各界对企业会计知识更新的需要,我们组织东北财经大学、辽宁大学、辽宁管理干部学院、沈阳财经学院、鞍山钢铁公司等院校和企业的部分财会界的知名人士编写了《企业会计知识更新丛书》。该丛书按会计基础、结算会计、存货会计、筹资与投资会计、长期资产会计、成本会计、收益会计、会计报表、管理会计、电脑会计等10册编写,基本上概括了企业财务会计知识的全部内容。

在新旧会计制度的转换过程中,广大财会人员最渴求的是掌握改革后的会计实际操作过程,以便顺利实现新旧会计制度的衔接,及时解决实际工作中面临的问题。为此,该丛书严格按照《企业财务通则》、《企业会计准则》和财政部最近颁发的新的会计制度的规定和要求编写,在不违背上述规定和要求的前提下,尽量与西方会计衔接。该丛书注重理论联系实际,在理论阐述清楚的同时,把重点放在实务上,使用新的会计科目名称,制造业和流通业兼顾,突出操作性,力求通俗化、适用化。

该丛书不仅是广大财政、财务、会计人员学习“两则”和新

的会计制度、更新会计知识的教科书,也是广大财经院校师生
教学和学习的参考书。

由于时间仓促,书中难免出现缺点和不足,不当之处,敬
请读者提出宝贵意见。

编 者

1993年3月

目 录

第九册

第一节 管理会计在企业管理中的地位 和作用.....	1
一、管理会计的形成和发展	1
二、管理会计的内容及作用	4
第二节 成本性态与变动成本计算	11
一、成本性态分析.....	11
二、混合成本及其分解.....	19
三、变动成本计算.....	25
第三节 盈亏临界点分析	38
一、盈亏临界点的计算.....	38
二、有关因素变动对盈亏临界点的影响.....	48
第四节 预测与短期经营决策分析	53
一、预测分析的作用及其应用.....	53
二、短期经营决策需要考虑的成本概念.....	65
三、短期经营决策常用的基本方法.....	71
第五节 长期投资决策分析	82
一、长期投资决策需要考虑的因素.....	82
二、评价投资方案经济效益的基本方法.....	98
三、投资决策中的敏感性分析	113
第六节 全面预算.....	117

一、全面预算的作用及内容、	117
二、编制预算的其他方法	133
第七节 标准成本系统	140
一、标准成本的种类和作用	140
二、标准成本的制定	142
三、成本差异分析	144
四、成本差异帐务处理举例	151
五、质量成本控制	156
第八节 责任会计	159
一、建立责任会计制度的原则和基本程序	159
二、责任会计制度的基本组织结构	162
三、各类责任中心划分和绩效考核	164
四、内部转移价格	170

第一节 管理会计在企业管理中的 地位和作用

一、管理会计的形成和发展

(一)管理会计的概念

近代会计一般是以企业会计作为主体,财务会计与管理会计则是企业会计的两大重要分支。财务会计的主要特点是通过提供定期的财务报表,为企业外部有经济利害关系的团体或个人(包括股东、潜在的投资者、银行及其他债权人,财政、税务部门、证券管理部门及上级管理部门等)服务。所以人们通常又把财务会计称为“对外报告会计”或“外部会计”。与财务会计相并列的管理会计则是以现代管理科学为基础,以提高经济效益为目的,采用灵活多样的方法和手段,对企业未来的经济活动进行规划和控制的信息系统。管理会计的服务对象是企业内部各级管理人员,其工作重点在于对企业未来的经济活动进行规划和控制。所以,管理会计又称作“对内报告会计”或“内部会计”。

管理会计的创立,极大地丰富了现代企业会计的内容,是对会计学科的一个新发展。管理会计形成以后,会计的“反映”与“监督”两大基本职能扩大到规划、组织、控制和评价等四个方面,由事后的核算变为事前的预测、规划、决策和控制。“会计”与“管理”的巧妙结合,为现代企业会计注入了新的活力,使会计具有更加广泛的实际应用价值和灵活的适应能力。

(二)管理会计的形成和发展

管理会计作为一门新兴的会计学科,它的独立和发展与社会经济的发展和科学技术的进步密切相关,具体进程可分为两个阶段。

第一阶段为管理会计的形成阶段,即从本世纪二十年代初至本世纪五十年代初。1911年,美国的“科学管理之父”泰勒(Taylor)总结了资本家个人的管理经验,发表了著名的《科学管理原理》一书,从此科学管理问世。泰勒的科学管理学说的核心内容是从时间、动作的合理和配合上,提高生产和工作效率,实行最完善的计算和监督制度,使工人的生产操作实现科学化,最大限度地提高生产效率,降低生产成本。泰勒的科学管理思想受到当时社会和企业界的极大重视,在实践中得到广泛的实践。会计如何为提高企业的生产和工作效率服务,开始提到议事日程上来。于是“标准成本”、“差异分析”和“预算控制”这些同泰勒的科学管理方法直接相联系的技术方法开始引进到会计中来,成为成本会计的一个组成部分。与泰勒同时代,埃默森(Emerson)根据劳动工资制度的改革,在成本管理上实行了标准人工成本法。甘特(Gunter)又把标准人工成本扩大到材料和制造费用的成本管理中。随后,美国全国成本会计师协会成立,使标准成本迅速得到推广,并逐渐使其制度化。然而,这些技术方法并没有相对独立形成自己的体系,只是作为原有会计体系中的一个附带部分而存在。但无论怎样,管理会计的雏形已经形成。

第二阶段为管理会计的迅速发展阶段,即从五十年代起。二次世界大战以后,西方资本主义国家曾有过一个科技和经济较快发展的阶段。这一时期,资本主义经济发展的主要特点是:一方面是资本高度集中,生产规模日益扩大,跨国公司大

量涌现,企业生产经营的环境、条件日趋复杂,企业外部的市场情况瞬息万变,竞争更加剧烈;另一方面现代科学技术迅猛发展并大量应用于生产,促进了资本主义社会生产力的发展。仍然沿用泰勒的管理学说已不适应资本主义生产发展的需要。企业内部和外部条件的变化,迫切要求实现管理的现代化。

现代管理科学是管理会计的理论和方法赖以形成的基础,运筹学和行为科学是现代管理科学的两个重要支柱。运筹学主要应用现代数学和数理统计学的原理和方法,对企业经济活动进行科学的预测、决策、组织、安排和控制,促使企业的生产经营实现最优运转;行为科学主要是应用心理学和社会学等方面的研究成果,研究人的各种行为的规律性,分析人产生各种行为的客观原因和主观动机的一门科学,它有助于按照科学的原理来做好人的工作,改善人与人之间的关系,引导、激励人们在生产经营中充分发挥主动性和积极性。实践证明,按照运筹学和行为科学的原理和方法管理大规模的现代化企业,可以有效地消除管理工作中的主观随意性,把人力、物力、财力的安排使用建立在严格的科学基础上,可以极大地提高企业管理水平,争取实现最大的经济效果。

到了七十年代,由于现代管理科学的进一步发展,为现代管理会计的形成和发展在理论上起着奠基和指导的作用,在方法上赋予了现代化的管理方法和技术。由此现代管理会计在新的历史条件下,以现代管理科学为基础,一方面丰富和发展了早期形成的一些技术方法;另一方面,又大量吸收了现代管理科学中运筹学、行为科学等方面的研究成果,把它们引进、应用到会计中来,形成了一个新的相对独立的完整的理论方法体系。1952年,在世界会计学会年会上,正式通过了“管

理会计”这个专门名词,把传统的那部分会计工作称为“财务会计”。1972年,管理会计与财务会计的区分形成制度化。例如美国的全国会计人员联合会,建立了单独的管理会计协会,英国也成立了国际成本和管理会计人员协会,它们分别出版了专业性刊物《管理会计》月刊,并在全国范围内发行。

总之,管理会计是集多种学科为一体的、相互渗透和结合的新兴的边缘科学。管理会计的形成和发展,丰富了会计科学的内容,扩展了会计的传统职能,使会计的职能从单纯的事后核算和定期监督,扩展到事前有效地利用会计提供的信息来预测前景,参与决策,规划未来,有效地进行控制和绩效考核,保证以较少的劳动消耗和资金占用,取得最佳的经济效益。管理会计的诞生,标志着会计科学已跨入了新的历史阶段。

二、管理会计的内容及作用

(一)管理会计的职能和内容

管理会计是在财务会计基础上,适应现代管理要求而发展起来,为提高企业经济效益服务的。与传统的财务会计相比,其职能由核算和监督扩大到规划、组织、控制和评价四个方面。

规划是管理会计的重要职能之一,主要是利用财务会计的历史资料及其他有关信息,进行科学的预测分析、决策分析,帮助企业各级领导对某些一次性的专门问题作出决策;然后在决策的基础上,把所确定的目标用数量形式加以汇总、协调,编制企业的全面预算与责任预算,确定各方面的主要目标,以指导当前和未来的经济活动。

组织是指根据本企业的实际情况,设计和制订合理、有效的责任会计制度和各项具体会计处理程序,并对投入和产出

进行效益分析,以求得人力、财力、物力等有效资源的最少使用。

控制是为促使规划的实现,必须对实际的经济活动加以对比和分析,以便进行调节和控制。控制不是消极的事后检查,而是积极地把握进程,促进、约束、指导和干预企业的经济活动。规划和预算是控制的标准,管理会计主要是以价值形式进行控制,如成本控制、利润控制等。通过规划实施报告的反馈,取得信息进行控制。

评价主要是在事后根据各责任单位所编制的业绩报告,将实际数与预算数进行对比,分析差异形成的原因并确定经济责任,以便对各个责任中心的实绩和成果进行恰当的评价过程。

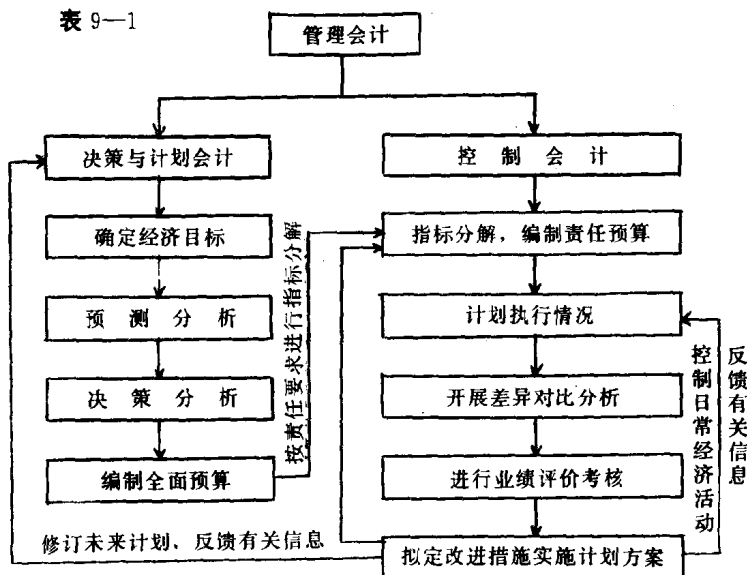
管理会计的内容必须与其职能相适应,才能使管理会计在企业管理中的作用得以充分发挥。现行管理会计包括的内容各版本说法不一,没有统一口径,这是由于管理会计是为企业内部管理服务的,因而它的具体内容和专门方法就具有多样性和灵活性的特点。尽管如此,众所公认的管理会计的内容大致上包括两个方面:一是以对经营决策的经济效果进行综合分析评价为主要内容的“决策与计划会计”,二是以对生产经营的整个过程进行严格控制、考核为主要内容的“控制会计”。

决策与计划会计主要是运用现代管理方法和科技手段,对企业未来一定期间的销售、利润、成本、资金等进行定量分析,在预测经济前景和制定经营决策的基础上,确立理想的经营目标,安排缜密的行动计划,制订强有力的实现措施,以便科学地筹划企业的未来,使其生产经营活动始终按照经济、合理、有利的原则进行,不断提高经济效益。

控制会计主要是运用特定的计量、考评方法,对企业现实的生产经营活动进行汇集、计算和比较,在随时掌握目标、计划完成情况的基础上,正确评价工作成绩,及时提供信息反馈,以便严密跟踪实际进程,有效开展经营活动,使企业的预期目标得以实现。评价和考核各责任者的经济责任是控制会计的工作重心,所以人们又把控制会计叫做“控制与业绩评价会计”。

将管理会计分为决策与计划会计和控制会计两个组成部分,是从两者本质上进行划分的。即决策与计划会计是以项目计划为实体进行计算、对比、分析,然后作出结论;而控制会计则以责任实体为基础来进行计算、分析、评价与考核,然后说明问题,以便加以提高和改进。管理会计的基本内容见表 9—1 所示。

表 9—1



(二)管理会计的特点

管理会计的特点,可以从管理会计与财务会计对比中得出结论。管理会计与财务会计的区别主要包括以下几方面:

1. 服务对象不同

管理会计主要为企业领导和内部各级管理人员提供有效经营决策和改善生产经营管理的信息,为企业实行最优化管理和提高经济效益服务,所以也叫“对内报告会计”或“内部会计”。而财务会计主要是通过财务报表向企业外部有经济利害关系的团体和个人提供财务信息,所以也叫“对外报告会计”或“外部会计”。

2. 会计主体不同

管理会计主要以企业内部各个责任单位为会计主体,对各责任单位日常经济活动的实绩和成果进行控制、评价与考核;同时也从企业的全局出发,综合考虑各项决策与计划之间的协调、配合和平衡。因此,管理会计不受“公认会计原则”、统一会计制度或其他财务成本法规的约束,日常管理会计工作如何开展,完全取决于企业管理者规划、控制生产经营活动的实际需要。而财务会计主要是以整个企业为会计主体,提供集中、概括的财务成本信息,如实反映一个企业的财务状况和经营成果,对企业外部有经济利害关系的团体或个人负责。因此,财务会计必须按照“公认会计准则”、有关财务成本法规和固有的会计程式处理日常经济业务,任何偏离和违反都是不允许的。

3. 处理经济活动的工作重心不同

管理会计主要是通过会计提供的信息及有关资料着眼于企业未来的生产经营活动,如确定目标,制定决策、编制预算、进行责任控制等,未来的不肯定因素较多,因此管理会计的程

序不固定,会计方法灵活多样,计算结果不要求精确,只要计算出近似值即可,其目的不在于说明过去,而是筹划未来。而财务会计主要是对企业已经发生的经济业务进行事后的记录和总结,对过去的生产经营活动进行客观的核算和监督,通常不需要也不可能解决尚未出现的经济问题,因而会计的程序是固定的,必须按规定的格式、方法、时间编制会计报表,提供信息,并且计算结果必须精确,一般计算到小数点后两位。

4. 所研究对象的时间跨度弹性不一

管理会计研究对象的时间跨度具有较大弹性,可以是某一较长时期(五年、十年或十五年)的动态或发展趋势,也可以是某一定时期(一年、半年、一个月)的状况;而财务会计在这方面通常不具有弹性,就是一月、一季度或一年。

5. 信息特征不同

管理会计提供的信息是有选择的、部分的或特定的,业绩报告不对外公布,不承担法律责任。而财务会计提供的财务成本信息是系统的、连续的、全面的,会计报告对外公开,并承担法律责任。

管理会计与财务会计既有上述诸多的区别,又有着密切的联系。诸如服务对象交叉,这一点似乎与前面不一致,事实上,财务会计在作为“外部会计”的同时,也为内部经营管理服务;管理会计在作为“内部会计”的同时,也为财务信息需求者服务。财务会计提供的许多重要财务成本指标,如资金、成本、利润等,既为企业外部有经济利害关系的团体、个人服务,也为企业高层管理者提供编制预算、制订决策和实施控制的依据和信息。管理会计提供的信息和制订的决策、目标等也是外部投资人、债权人需要了解的。又如两者的职能目标相通,财务会计的基本职能是对企业过去的生产经营过程进行事后

的反映和监督；而管理会计的基本职能是对企业未来的生产经营活动进行事前的规划和控制。两者从不同角度、以不同方式发挥着自己的职能作用，而它们的职能目标却是相通的，都是为企业的有关方面提供参谋、咨询服务。再如，二者所应用的原始资料相同，管理会计经常利用财务会计的凭证帐簿报表资料进行研究；财务会计也经常将属于管理会计范畴的内部报表公开。为了把现代企业经营好、管理好，应该将管理会计和财务会计正确地结合起来，取长补短，相互促进，充分发挥它们各自的职能作用，不断改善企业管理，提高经济效益。

（三）管理会计的作用

当今社会是一个信息时代，现代化社会大生产和现代企业生产经营活动不仅需要先进技术、先进科学，还需要先进的现代化管理。为加强企业管理，提高经济效益，不仅需要财务会计提供信息，还需要管理会计提供信息，参与预测、决策，实施控制和绩效考评。

1. 管理会计能为企业管理部门和经营决策者提供适应于企业内部管理的各种信息，由于管理会计不受“公认会计准则”和固定会计程式的制约，所以它可以借助多种方法对从各种不同渠道取得的信息进行加工、整理、改制，使之成为符合企业内部管理要求的特定数据，成为能满足管理者开展计划、控制、预测、决策等工作所需要的管理信息。如管理会计在财务会计的基础上，将成本进一步划分为固定成本和变动成本，以揭示成本同业务量之间的依存关系，为进行成本预测和编制经营预算提供依据；也可将其进一步划分为可控成本和不可控成本，以明确有关成本中心的成本责任，为加强成本控制和提高成本管理水平奠定基础；还可根据经营需要计算出差别成本、边际成本、沉落成本、机会成本等为企业管理者评

价行动方案、制定经营决策提供科学依据。

2. 管理会计能直接参与计划、决策过程,参与企业的经营管理活动。

经营决策既是现代企业经营管理的核心问题,也是现代管理会计的重要内容。实际工作中,每个企业都应在调查、预测的基础上,视其主客观条件,制定正确的短期经营决策和长期投资决策,以实现企业未来生产经营的最优化运转。制定正确的经营决策,需要获得经科学加工、整理并加以运用的管理信息。而管理会计就能适应经营决策和长期投资决策的需要,获取并科学加工、提供信息,同时还卓有成效地帮助管理者进行计划和决策,能动地参与企业管理的结果。诸如根据成本性态分析和成本、业务量、利润分析,预测未来的成本水平和变动趋势;确定达到盈亏临界点和实现目标利润所需要的产销界限,从而搞好影响全局的成本和利润规划;通过一些特定的成本分析,货币时间价值和风险价值的预测,制定出经营决策和长期投资决策等。上述计划、决策,财务会计是爱莫能助的,而管理会计几乎关系到企业生产经营的整个过程和所有领域,管理会计在向企业各级管理者以至最高决策机构评价有关方案的经济性方面,发挥着十分重要的作用。

3. 对企业内部实行严格的绩效考评,促进企业目标的实现。为加强企业的内部管理,实现预定经营目标,必须对生产经营过程和结果进行严密的跟踪和监控。在对企业生产经营过程及其结果进行监控、考评的过程中,管理会计根据其控制基本理论和基本方法,建立完备的控制系统,确定严格的考核措施,随时掌握达成企业目标的实际进程,正确考评企业内部有关部门的工作成绩,并为调整计划、修订决策提供客观依据。比如,根据管理会计中关于标准成本、预算控制、差异分析

等理论和方法,可将各项计划指标予以分解,落实到有关部门和个人,然后在汇集、计量计划执行情况的基础上,对实际数与预算数、实际成本与标准成本等进行比较、分析,据以评估有关部门和个人的工作成绩。再如,根据管理会计中责任会计的基本原理,可在企业内部划分责任区域,规定权责范围,确定责任目标,建立数据系统,编制成就报告等,通过经济责任与会计数值、经济责任制度与经济目标的相互联结,以记录、考评各责任单位的经济责任和工作成绩,最大限度地调动企业内部各部门乃至全体成员的积极性,为实现预定计划、目标共同奋斗。

第二节 成本性态与变动成本计算

一、成本性态分析

成本是企业为生产和销售产品所发生的各种耗费的货币表现,它是衡量企业管理工作质量的重要指标。企业为了有效地进行生产经营,提高经济效果,在预测、决策、计划和控制等各个环节,都要认真地研究和分析成本问题。为了适应经济管理上的不同需要,成本可以按多种不同标志分类。

在西方传统的财务会计中,将成本按其职能划分为生产成本、推销成本、管理成本三大类。生产成本又称制造成本,生产成本是按照直接材料、直接人工和制造费用三个主要项目进行归类的。推销成本和管理成本两部分构成非制造成本。产品成本按其经济职能分类,能够反映产品成本的构成,便于事后考核预计成本指标的执行情况,分析成本超降的原因,确定经济责任并提出改进的措施。但是产品成本只按经济职能分

类,没有同企业的生产能力挂钩,不利于事前控制成本和进一步挖掘企业的内部潜力。因此,在管理会计中就要把产品成本按照一个新的标准进行分类,即按成本习性分类。

成本习性,亦称成本性态。是指成本总额对业务量(即产量或销售量)总数的依存关系。产量与成本之间的关系是客观存在的,是成本所固有的性质,掌握成本按性态分类,有助于企业实行最佳管理,进一步挖掘企业内部潜力,实现最佳经济效益。成本按性态分类,可以分为“变动成本”、“固定成本”两大类。

(一)变动成本

变动成本是指在一定业务量范围内,其总额与业务量总数成正比例增减变动的成本。但就单位产品中的变动成本而言,则是固定不变的。变动成本包括直接材料、直接人工、变动间接费用、按销售量支付的佣金等,西方国家的企业还将产品销售税金列入变动成本。

变动成本的特点是:

图表 9—1

